



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.904341/2013-52  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.333 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** SLC ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.**

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, despesas com pallets; e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.

**CRÉDITO BÁSICO. SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. LEI Nº 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.**

As vendas de arroz em casca, realizadas entre partes que preenchem os requisitos previstos na legislação, devem ser efetivadas, obrigatoriamente, com suspensão das contribuições. Ao adquirente cabe o direito de apurar apenas o crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não geram créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto as Despesas com movimentação/transferência de mercadorias, Frete entre estabelecimentos de material administrativo, Aluguel de contêdores de entulho/resíduos e correção pela taxa SELIC. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso quanto as despesas relativas ao controle de pragas, Despesas com paletes por exigência

do MAPA para armazenagem. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Mara Cristina Sifuentes, e Despesas com ativos imobilizado e sua utilização de forma extemporânea, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Luís Felipe de Barros Reche e Mara Cristina Sifuentes, manifestou a intenção de apresentar Declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto as despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima), vencidos os conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. E por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao Frete entre estabelecimentos de produtos acabados, vencidos os conselheiros Fernanda Vieira Kotzias (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e João Paulo Mendes Neto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Mara Sifuentes – Presidente Substituta

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes (Presidente Substituta).

## **Relatório**

Trata-se de pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, oriundo de receitas de exportação. A fiscalização, em sede de despacho decisório deu parcial provimento ao pedido, reconhecendo parte do crédito pleiteado e, posteriormente, a DRJ/POA, ao enfrentar a questão, chegou a mesma conclusão, mantendo as glosas originais e julgando improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, nos termos da ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

Ementa: DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de Pis e Cofins.

**MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.**

As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.

**FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.**

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins e do PIS não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

**SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

Comprovado o preenchimento de todos os requisitos para a suspensão da contribuição para o PIS e para a Cofins, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

**FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM SUSPENSÃO.**

Se não ocorreu a tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima.

**DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.**

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário discorrendo sobre o conceito de insumo e apresentando argumentos e explicações individualizados para embasar sua discordância em relação às glosas realizadas pela fiscalização e, conseqüente, buscando demonstrar seu direito ao crédito em relação às seguintes rubricas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente.

No que concerne o item “d”, compra de arroz com casca a título de insumo para a produção, requer, sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral, que seja deferido o direito ao registro do crédito presumido.

Adicionalmente, a recorrente requer a correção, pela taxa SELIC, aos créditos pleiteados, desde o protocolo de cada pedido administrativo de ressarcimento, afirmando que houve oposição ilegítima do Fisco aos pedidos realizados pela recorrente o que acarretou em período de análise superior aos 360 dias dispostos em lei.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3401-007.333 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.904341/2013-52

## **Voto Vencido**

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Tal qual destacado no relatório, versa a presente lide sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS e suas consequências práticas em termos de escrituração pela empresa diante das atividades por ela desenvolvidas. Ainda que a fiscalização tenha deferido parte dos créditos pleiteados, a manifestação de inconformidade da ora recorrente foi rejeitada pela DRJ/POA, de forma que persiste a discussão quanto às seguintes despesas: (a) controle de pragas; (b) frete de transferência entre estabelecimentos da empresa; (c) frete sobre compras de matéria-prima tributada sob alíquota zero ou tributação suspensa; (d) compra de insumo (arroz com casca); (e) despesas com movimentação e acondicionamento de mercadorias/insumos; (f) aluguel de pallets; (g) alugueis referentes a contenedores para remoção de entulhos/resíduos e guinchos; e (h) ativo imobilizado lançado extemporaneamente.

Assim, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise pela apresentação de breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS a fim de que, a partir disso, se possa proceder com a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

### **I - Do Conceito de Insumos**

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3.º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou

seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão n.º 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifo nosso)

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial n.º 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II,

da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

#### **a) Despesas relativas ao controle de pragas**

O primeiro item da discussão diz respeito às despesas relativas ao controle de pragas, as quais não tiveram o direito a crédito reconhecido diante do entendimento da fiscalização e da DRJ de que dado que há vedação legal para seu creditamento dentro desta sistemática de apuração, uma vez que *“o referido controle não pode ter sido aplicado ou consumido diretamente nos produtos destinados à venda”*, visto que teria *“finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama sanitização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final”*.

Por sua vez, a recorrente traz aos autos diversas normas emanadas pelo Ministério da Agricultura, Produção e Abastecimento (MAPA), bem como da ANVISA, que a obrigam a realizar intenso controle de pragas para que receba a autorização de produção e, posteriormente, consiga comercializar os produtos. Assim, em se tratando de indústria do setor de alimentos, os dispêndios realizados para garantir níveis mínimos de higiene e segurança sanitárias são parte indissociável de seu custo de produção, o que justifica o direito a crédito.

Assim, considerando que o entendimento da fiscalização de que as despesas creditáveis são apenas aquelas relacionadas ao produto final já foi superado para fins de PIS e

COFINS, prevalecendo a interpretação de que os critérios de concessão se relacionam a verificação da essencialidade e/ou relevância da despesa para o referido processo produtivo, voto pela revisão da decisão de piso, de forma a reconhecer o crédito relativo a este ponto.

**b) Frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa**

No que concerne as despesas de frete de matérias-primas tributadas à alíquota zero ou com tributação suspensa, a DRJ manteve a glosa realizada pela fiscalização sob o argumento de que *“como tais insumos são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Isto porque se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal”*.

Em contrapartida, a recorrente defende que *“o r. acórdão recorrido deixou de analisar a verdade material de que os fretes de aquisição, são serviços prestados por pessoas diversas (dos vendedores dos produtos) e tributados, sem qualquer confusão com a tributação do produto adquirido”*. E que houve *“distorção sobre a interpretação dos arts. 280 e 299 do RIR/99”*, uma vez que a prestação de serviços de transporte é contratação independente à compra dos insumos, de modo que o vendedor e o transportador são pessoas jurídicas diversas, sendo que o frete é operação tributada pelo PIS e pela COFINS, gerando direito ao crédito ao tomador de serviço, no caso, a ora recorrente.

Ora, entendo que assiste razão à empresa. Caso o frete fosse arcado pelo fornecedor e, portanto, fizesse parte do preço de venda, estaria correta a conclusão da fiscalização. Todavia, provado que tal despesa foi suportada pela recorrente, e tendo a mesma sido objeto de tributação, não se pode restringir o direito a crédito, sob pena de comprometer a vigência do princípio da não-cumulatividade. Se, em casos normais, o frete sobre a aquisição de insumos custeado pela empresa é passível de crédito, não há motivação para que seja tratado de forma diversa nos casos da matéria-prima não ser tributada, visto que a despesa e seu tratamento tributário não apresentam diferenças.

Assim, entendo que a decisão de piso mereça ser reformada para que o direito ao crédito sobre os fretes de matéria-prima, independente do regime de tributação imposto a estas, seja reconhecido.

**c) Despesas com movimentação/transferência de mercadorias**

A recorrente pleiteia também o reconhecimento de seu direito a crédito sobre a transferência de matéria-prima (arroz verde ou em casca) para seu depósito, - onde estão localizados os silos de armazenamento - que não foi reconhecido pela fiscalização por entender que tal despesa não se enquadra da hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 – a qual deve ser interpretada de forma literal por se tratar de desoneração tributária.

Segundo a recorrente, seu direito se funda no seguinte racional:

“Como já mencionado, a ora Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e a importação de produtos de alimentação, principalmente o arroz.

Na sua atividade econômica, a ora Recorrente presta serviços de armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.

Nessas aquisições, a ora Recorrente credita-se das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.

Dessa forma, essas despesas de fretes, como foram suportadas pela ora Recorrente e foram despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo por ela adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, são creditadas por se enquadrarem como insumo, cuja definição de conceito é obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99.”

Ora, diante das explicações fornecidas pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão no pleito, mas por razão diversa daquela apresentada pela DRJ.

Caso as despesas fossem relativas ao transporte da matéria-prima comprada e armazenada para ser integrada ao processo de industrializada, entendo que seria hipótese de reconhecer o direito a crédito. Todavia, esta não é a situação descrita nos autos.

Conforme informações trazidas pela própria recorrente, a movimentação do arroz em casca para os silos localizados em seus depósitos é realizada à título de prestação de serviço a terceiros, atividade apartada de seu processo produtivo e que é remunerada separadamente. Ocorre que, em alguns casos – os quais não foram individualmente apontados – poderá haver negociação e compra das mercadorias pela recorrente para que seja utilizada em sua produção. Ou seja, após a mercadoria já se encontrar em seu depósito e os serviços de movimentação e armazenagem já houverem sido pagos, poderá haver uma operação de compra e venda.

Assim, não resta demonstrado que tais despesas estão relacionadas ao processo produtivo, tampouco, que são arcadas pela recorrente, motivo pelo qual entendo que a decisão de piso deve ser mantida.

#### **d) Despesas com pallets**

A questão das despesas com pallets é tratada no acórdão da DRJ/POA de forma conjunta às despesas de transferência e armazenamento de mercadorias, avaliadas acima.

Igualmente, a fiscalização nega o direito a crédito sob a conclusão de que as despesas creditáveis são somente aquelas relativas à *“movimentação de mercadorias – serviços de carga e descarga – e que estão relacionadas a descarregamentos, carregamentos, desunitização, unitização, encaminhamento ou retirada de depósitos”*. De outra sorte, entende que *“as despesas com aluguel de pallets também não se confundem com despesas de armazenamento, porquanto os pallets visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, proporcionando uma redução no tempo de carga e descarga e otimização de espaços”*, o que não seria essencial ao processo.

Deve-se reconhecer que a questão da concessão de crédito a despesas com *pallets* ainda é questão controversa e não pacificada neste Conselho. Assim, percebe-se que a verificação do direito depende de análise caso a caso, avaliando a essencialidade do *pallet* e sua forma de utilização.

No caso dos autos, a recorrente traz explicação clara de que os *pallets* não tem como única ou primordial função facilitar a movimentação da carga já embalada, mas de impedir o contato do produto final com o solo e, assim, evitar problemas de umidade, bolor e contaminações por insetos. Ademais, a utilização de *pallets* ou artefatos similares seria uma exigência do próprio MAPA, por meio da Portaria n. 269, motivo pelo qual restaria atendido o critério da essencialidade.

Assim, avaliando o caso concreto e havendo sido comprovado pela recorrente a necessidade da utilização dos *pallets* como forma de garantir a segurança e integridade dos produtos finais a serem comercializados, conforme disposto em norma técnica obrigatória, entendo que a glosa referente a este item deve ser revertida, reconhecendo-se o direito ao crédito.

#### **e) Frete entre estabelecimentos da empresa**

No que concerne ao frete entre estabelecimentos da própria empresa, duas situações distintas são objeto do pedido de creditamento: (i) o frete de produtos acabados; e (ii) o frete de material administrativo. Por serem situações diversas e que necessitam análises específicas, passa-se a abordar cada uma individualmente abaixo.

##### **e.1) Frete de produtos acabados**

No caso do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, a discussão diz respeito ao entendimento da fiscalização – ratificado pela DRJ – de que este tipo de despesa não gera direito a crédito por não ser frete feito diretamente para a venda do bem ou produto (único caso autorizado). Tal entendimento é justificado sob as limitações trazidas pelo art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e na Solução de Divergência COSIT n. 11/2007.

Por sua vez, a recorrente defende que tais despesas estariam incluídas no conceito de insumo, sendo passíveis de creditamento, conforme consta em seu recurso voluntário:

“A Recorrente, como já mencionado acima, é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de alimentos, em especial o arroz. Para o regular desempenho de sua atividade, a Recorrente transfere os seus produtos para centros de distribuição de sua propriedade, a fim de obter melhores resultados, visto que devido às exigências do mercado, em não havendo estes centros para estocagem, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, bem como para as exportações de suas mercadorias.

Explica-se, os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pela Recorrente (basicamente supermercados), possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devida à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de

locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos.[...]

Portanto, sendo esta operação apenas um desdobramento da operação de venda, visto que a única razão da Recorrente manter esses centros de distribuição é justamente a questão da logística da venda, que em não havendo essa disponibilidade de produtos à pronta entrega, não ocorreria, estes créditos lhe são passíveis de serem tomados.”

Entendo que este Conselho já possui jurisprudência consolidada neste sentido, reconhecendo o direito da recorrente, conforme se verifica pelo julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais abaixo colacionado, o qual é bastante claro nas razões de decidir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.** Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por consequente, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. **CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS** Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto. **PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.** Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

(CSRF. Acórdão n. 9303-005.155 no Processo n. 11080.723136/2009-10. Rel. Cons. Tatiana Migiyama. Dj 17/05/2017)

Desta feita, inexistindo ressalvas da fiscalização quanto à instrução probatória apresentada, mas tão somente à inclusão ou não de tais despesas no conceito de insumo para fins de creditamento, entendo que a decisão de piso merece ser reformada neste ponto, reconhecendo-se o direito da recorrente e, conseqüentemente, afastando-se as glosas realizadas.

## **e.2) Frete de material administrativo**

Assim como no caso do frete de produtos acabados, a DRJ entendeu que a glosa realizada pela fiscalização para material administrativo foi correta, reafirmando seu entendimento de que o crédito seria devido tão somente quando é feito diretamente para a venda do bem ou produto.

Em seu recurso, a empresa afirma que seu direito a crédito está consubstanciado no seguinte contexto fático:

“Estas despesas de fretes foram realizadas com o propósito de transportar equipamentos administrativos para outras filiais da Manifestante, como computadores e mobiliário. Cabe lembrar que a ora Manifestante, além da atividade econômica de beneficiamento, também exerce as atividades de importação, comercialização e exportação, o que demanda uma estrutura administrativa para escoar a produção, seja através da comercialização pelo mercado interno, seja por meio da exportação.”

Entendo que, diferente do frete de produtos acabados, o frete de material administrativo não seja passível de creditamento, estando correto o entendimento da decisão de piso.

Ora, não há elementos nos autos que demonstrem que computadores e mobiliários são partes essenciais e/ou indispensáveis ao processo produtivo. Da mesma forma, as informações trazidas sequer permitem concluir que tais materiais são utilizados pelos setores responsáveis pela linha de produção em questão. Assim, por se tratar de meros materiais de escritório e que, em tese, podem ser utilizados de forma indiscriminada por diversos setores da empresa, entendo que não restam caracterizadas as exigências legais para o creditamento.

## **f) Aluguel de contenedores de entulho/resíduos**

Em seu acórdão, a DRJ agropou sob um mesmo item a análise e conclusão sobre as despesas com aluguel de veículos e de contenedores de entulho e resíduo, concluindo pela correção da glosa em razão da ausência de autorização expressa em lei para o creditamento.

Entendo que são despesas diversas e que deveriam ter sido analisadas separadamente. Isto porque, enquanto não se pode concluir que veículos de passageiros se enquadrem na categoria de máquinas e equipamentos, o mesmo não resta claro para os contenedores de entulho/resíduos.

A meu ver, dependendo da atividade industrial do contribuinte e das normas a que se sujeita, seria sim, em tese, possível o creditamento. Não obstante, entendo que tal conclusão não possa ser aferida dos presentes autos por questão de carência probatória.

Conforme se verifica nos autos, apesar da empresa informar que tais equipamentos se referem a alugueis de contenedores de entulho/resíduo, não resta claro para que área da empresa e/ou linha de produção os mesmos são alocados. Da mesma forma, as normas que cita como fundamento para as despesas são genéricas e servem para a empresa como um

todo, o que não permite concluir que se trata de regra específica para o processo produtivo em questão.

Além disso, a própria empresa se contradiz ao afirmar que se trata de aluguel de equipamento, para depois afirmar que se trata de despesa cuja parte mais significativa se referiria aos serviços de coleta de entulho – o que não seria sinônimo de despesa com tratamento de resíduos.

Assim, considerando que as notas fiscais apresentadas são genéricas e impedem a devida conclusão sobre como tais despesas são alocadas e a que título, entendo que não restam preenchidas as exigências legais para concessão do crédito, motivo pelo qual voto pela manutenção da glosa.

### **g) Despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima)**

Outro ponto discutido nos autos pela recorrente refere-se a possibilidade de creditamento das aquisições de arroz em casa, principal insumo de sua produção. Ocorre que existe previsão legal para suspensão das contribuições nas aquisições do referido insumo, o que levou a fiscalização a glosar tais créditos.

Por sua vez, a recorrente alega que seu caso não se enquadrou nas hipóteses de suspensão, motivo pelo qual os tributos foram recolhidos e, conseqüente, faz jus ao crédito. Conforme consta do recurso voluntário, a empresa argumenta que a Lei 10.925/04 determinou que a suspensão do PIS e da COFINS fosse aplicada nos termos e condições estabelecidos pela RFB, cujo regulamento à época foi realizado por meio da IN/SRF 660/06, sendo necessária a observação do seu texto normativo.

Assim, não havendo o cumprimento dos requisitos da determinada política fiscal, o contribuinte simplesmente não faz jus à referida suspensão, devendo nesses casos ser aplicada a regra que rege a tributação nas demais situações, no caso os preceitos das Leis 10.637/02 e 10.833/03, tal qual como procedeu. Para demonstrar o ocorrido, trouxe aos autos as NFs das operações, visto que já tinham sido apresentadas à fiscalização no início do processo todos os livros de apuração, diário, razão contábil e balancetes.

Em seu acórdão, a DRJ manteve a glosa realizada pela fiscalização sob os seguintes fundamentos:

“A interessada sustenta a legitimidade de seu alegado direito a calcular créditos sobre as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Contudo, o relatório fiscal já esclarece que a suspensão da incidência das contribuições prevista no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004 é regra e tem cunho obrigatório [...]

Em que pesem as alegações do interessado no sentido oposto, **o mesmo relatório fiscal também exaustivamente comprovou o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão das contribuições.** Desta forma, devem permanecer válidas as glosas efetuadas pela fiscalização, em face da inexistência de base legal para que, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários à pessoas jurídicas relacionadas no caput do artigo 8º da mesma Lei 10.925/2004, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal da não cumulatividade.

**O fato de não constar na nota fiscal que a operação está ocorrendo com o benefício da suspensão não pode ser utilizado como argumento para o creditamento** nos

termos do disposto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003. A IN SRF nº 660/2006 determina que tal informação deve constar da nota fiscal, entretanto não veda a venda com suspensão caso esta determinação não seja observada.

Ressalto ainda que o intuito do ressarcimento, como a própria palavra já deixa claro, é o de ressarcir, de devolver à empresa um valor que foi devidamente recolhido aos cofres públicos. No caso da suspensão em comento, como a operação não se sujeitava ao recolhimento de PIS e de Cofins pelos fornecedores, não será devido à interessada qualquer valor a título de ressarcimento.

Entretanto, como bem ressaltou o relatório fiscal, há previsão legal, no caso das operações com arroz em casca, para que o interessado calcule crédito presumido sobre essas aquisições, nos termos do disposto no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, valor que poderá apenas ser deduzido dos débitos da própria contribuição. [...]

Desta forma, sobre o pedido alternativo do contribuinte em relação ao registro de crédito presumido nas operações em comento, cabe apenas informar que existe tal direito ao crédito presumido. No caso, o interessado deve, ele próprio, calcular os referidos créditos presumidos através dos procedimentos adequados. Inexiste a possibilidade para que tais créditos sejam apurados de ofício pela fiscalização, conforme sugere em seu pedido.”

Ora, entendo que assiste razão a recorrente nesse ponto. Primeiramente, cabe concordar que o despacho decisório não traz análise minuciosa e detalhada de cada uma de suas glosas a ponto de demonstrar que os requisitos da legislação estavam atendidos a fim de que a suspensão fosse aproveitada, motivo pelo qual entendo que a conclusão da DRJ não encontrada apoio nos autos.

Dito isso, deve-se salientar que a intenção do creditamento é justamente preservar a não-cumulatividade do PIS e da COFINS constitucionalmente assegurada, de forma a neutralizar a cumulação das múltiplas incidências das referidas contribuições nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos, o que resta autorizado e disciplinado nas Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03. Assim, a regra máxima que deve guiar a fiscalização na homologação dos créditos é, em primeiro lugar, avaliar se a referida despesa se enquadra nas hipóteses legais e, em seguida, verificar se houve o devido recolhimento do tributo.

No caso em apreço ambas as hipóteses são atendidas, visto que se trata de aquisição de insumo essencial à produção e que o contribuinte trouxe provas de o mesmo foi, de fato, recolhido na operação de aquisição, por isto o pedido de ressarcimento.

Avaliando os dispositivos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, bem como da Lei 10.925/04 e da IN/SRF 660/06, não se vislumbra nenhum impedimento ao pedido de crédito sobre aquisição de insumos quando comprovado que houve incidência das contribuições. Assim, entendo que a interpretação realizada pela decisão de piso não é adequada e, portanto, deve ser afastada.

Nestes termos, entendo que a recorrente faz jus ao direito ao crédito sobre a aquisição dos insumos.

#### **h) Despesas com ativo imobilizado e sua utilização de forma extemporânea**

Sobre este item, a argumentação trazida pela empresa em seu recurso é dividida em duas partes: a possibilidade de creditamento sobre despesas com ativo imobilizado – silos,

máquinas para beneficiamento de arroz, etc. – e a utilização desses créditos de forma extemporânea, em uma única parcela.

Avaliando a decisão da DRJ, nota-se que a oposição ao crédito não se deu em razão da natureza das despesas – que seriam passíveis de creditamento –, mas sim em razão da discordância na forma como tais créditos foram apurados e lançados pela recorrente, senão vejamos:

“Conforme destaca a informação fiscal, trata-se aqui da glosa de despesas referentes a outros períodos de apuração lançadas acumuladamente em um único mês, em desacordo com o que determina a legislação. No caso, o recorrente apurou créditos sobre encargos de depreciação de seu ativo imobilizado a maior do que a depreciação apurada no mês, conforme comprovado pela planilha entregue pelo próprio contribuinte no curso da fiscalização. Neste sentido, em que pese a inconformidade do recorrente, entendo como correto o procedimento fiscal. [...]

Assim o procedimento adotado pela empresa, ao incluir valores relativos a mais de um trimestre anterior, apurados extemporaneamente, em seu Pedido de Ressarcimento, não encontra nenhum respaldo na legislação regente da matéria. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimento repetitório referentes aos períodos a que pertencem.

Não se trata de impedir a apuração extemporânea de créditos, o contribuinte pode fazê-lo, desde que não tenha ocorrido a decadência e que atenda aos demais requisitos estabelecidos na legislação. Esses preceitos são de observância obrigatória, independem de ter causado prejuízo ou não ao Fisco, de ser justo ou injusto. Mesmo as obrigações acessórias devem ser cumpridas. [...]

Pelo exposto, concordo com a decisão recorrida que concluiu como inviável o reconhecimento do direito creditório quando o contribuinte lança, em um único mês, valores que deveriam compor a base de cálculo dos créditos em meses anteriores, devido a clara e expressa vedação legal. Ao contrário do que sustenta o recorrente, os créditos referentes à aquisição de máquinas e equipamentos integrantes do ativo imobilizado devem ser calculados tomando por base o mês de aquisição.” (grifo nosso)

Quanto a isto, a recorrente registra em seu recurso voluntário que seria desnecessário retificar a DACON relativa ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração daquele período, pois a legislação que aborda esta matéria, em nenhum momento condicionaria o referido aproveitamento à retificação dos controles fiscais ou contábeis daquele exato mês em que o crédito foi gerado.

A recorrente ressalta ainda que a própria Receita Federal do Brasil, mediante as atuais instruções contidas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, reconheceria a não obrigatoriedade de retificar declarações para a apuração extemporânea de créditos, ao mencionar que o registro de crédito extemporâneo deve realizar-se, "preferencialmente" mediante retificação da escrituração. Ou seja, a própria RFB estaria confirmando que não se pode exigir a retificação compulsória das declarações anteriores para exame e reconhecimento do direito ao crédito extemporâneo.

Entendo que assistente razão à recorrente neste mister. Não parece há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF) a favor do

contribuinte, a legislação prevê a possibilidade de a fiscalização adotar as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração.

Assim, não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória. O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais trazidas aos autos.

Diante disso, voto pelo reconhecimento do direito creditório, revertendo a glosa sobre a utilização dos créditos do ativo imobilizado.

## **II – Da correção pela taxa SELIC**

Com relação ao pedido de correção monetária e incidência da taxa Selic, a DRJ defende sua impossibilidade em face à expressa vedação por dispositivo legal, Lei 10.833/2003, rebatendo ainda as jurisprudências trazidas pela recorrente sob o argumento de que *“se tratam de decisões isoladas, que não se enquadram ao caso em exame e nem vinculam o presente julgamento, podendo cada instância decidir livremente, de acordo com suas convicções. Além disso, tratam-se de precedentes que não constituem normas complementares, não têm força normativa, nem efeito vinculante para a administração tributária, pela inexistência de lei nesse sentido, conforme exige o art. 100, II, do CTN”*.

Por sua vez, a recorrente argumenta que não pode o contribuinte suportar o ônus decorrente de ato da fiscalização, de reter os seus créditos líquidos e certos como forma de garantir o parcelamento e, quando ressarcir, disponibilizar os créditos à empresa, sem a devida correção monetária. E busca fundamentar o direito no entendimento do STJ, consolidado por meio da Súmula n. 411, de que é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrentes de resistência ilegítima do Fisco, devendo ser aplicado analogamente para as contribuições.

Em meu entendimento pessoal, concordo que há lógica e razoabilidade nos argumentos trazidos pela recorrente, mas preciso concordar com a fiscalização no sentido de que inexistente previsão legal para suportar sua pretensão, tampouco decisão das Cortes Superiores dentro da dinâmica dos recursos repetitivos que confirmem tal direito. Portanto, concluo que a decisão de piso pela não aplicação da correção deva prevalecer.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e, no mérito, pelo seu parcial provimento para reconhecer o direito a crédito sobre despesas de controle de pragas, fretes de aquisição de insumos tributados sob alíquota zero ou com tributação suspensa, frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, despesas com pallets; despesas com a aquisição de arroz em casca e as despesas referentes ao ativo imobilizado creditadas extemporaneamente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Fl. 16 do Acórdão n.º 3401-007.333 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.904341/2013-52

## Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator Designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousou dela discordar em relação à possibilidade de tomar créditos de PIS e de COFINS sobre: **(i)** os dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e **(ii)** as despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima).

**Em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa**, não há como entender que este frete estaria caracterizado como "frete na operação de venda", pois a venda ainda nem sequer ocorreu. Trata-se apenas de uma movimentação de produtos por questões logísticas, de praticidade e de tempo, a fim de deixá-los mais próximos do mercado consumidor (clientes).

Portanto, não se trata de uma movimentação por conta de uma venda realizada. Apesar de afirmar que se trata de uma etapa da operação de venda, o Recorrente não apresenta qualquer prova de que a venda dos produtos transportados já tenha ocorrido. Não foram trazidas aos autos notas fiscais de venda nem conhecimentos de transporte que pudessem comprovar que os bens movimentados já estavam vendidos anteriormente.

Em relação à alegação de que este serviço deve ser caracterizado como insumo por se enquadrar nos conceitos de essencialidade e relevância, deve-se ter em conta que tal matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para **determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com:** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas

Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste REsp n.º 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste, como logística, possam gerar crédito, **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, também gerariam créditos**.

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de **produto já acabado**, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado. Diferentemente seria a situação caso se referisse a fretes de **produtos em elaboração**, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

**i) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019.**

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda.**

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas.** Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda. **O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"**. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

2. *As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de crédito de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Precedentes.*

3. *"A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).*

4. *Agravo regimental desprovido.*

*(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)*

**O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema:**

(...)

**III. Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/11/2018). (...)**

**IV. A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).**

V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que não se verifica operação de venda.**

(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

**ii) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019.**

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos, custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.**

A propósito:

(...)

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.**

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, **Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019**)

**iii) Recurso Especial nº 1.745.345-RJ. Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Data da Publicação: 18/06/2019.**

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido: (...)

**iv) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018.**

**A recorrente**, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002. **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos.**

(...)

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.

**A irresignação não merece prosperar.**

**O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ.** Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a COFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: (...)

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

**i) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.**

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

**ii) Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019.**

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

**iii) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.**

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Com base neste entendimento, decidiu a Turma, em voto de qualidade, por negar provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico específico.

**Quanto às despesas com a aquisição de arroz em casca (matéria-prima)**, a Autoridade Fiscal constatou que a empresa adquire o arroz em casca de vários fornecedores, tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas, bem como de cooperativas de produção agropecuária.

Alguns destes fornecedores, apesar de obrigados à venda com suspensão das contribuições, deixaram de incluir na nota fiscal de venda a observação prevista no §2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF 660/2006. Valendo-se desta inobservância por parte de alguns fornecedores, a empresa em questão passou a calcular crédito integral (1,65% Pis e 7,6% para Cofins) em relação a estas aquisições. **Ou seja, não satisfeito de se beneficiar com a aquisição**

**dos seus insumos com o incentivo fiscal da suspensão do PIS e da Cofins, o recorrente ainda quer se creditar destes mesmos valores, os quais nem sequer foram pagos na operação.**

A simples inobservância da regra por parte de alguns fornecedores não torna legítima a pretensão do contribuinte, pois em desacordo com o que determina a legislação. A suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins foi instituída pelo art. 9º da Lei 10.925/2004. Conforme o disposto no parágrafo 2º deste mesmo artigo, este dispositivo legal passou a valer apenas a partir de 04/04/2006, quando ocorreu a regulamentação do benefício através das Instruções Normativas SRF nº 636 e 660, ambas de 2006.

**LEI nº 10.925, de 23/07/2004**

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º **O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**

I - **cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º **O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - **de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º **O disposto neste artigo:** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - **aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real;** e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - **não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º **A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004 é claro no que diz respeito a suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins, ao definir que a suspensão da incidência das contribuições é regra e não exceção, ou seja tem cunho obrigatório. A redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece marco imperativo: “*A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda:*”.

Não consta na legislação a opção de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no caput do art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal.

Esta disposição está expressamente no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 660 de 2006, com as alterações da IN SRF nº 977/2009, deixando clara portanto a obrigatoriedade da aplicação da suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e para a Cofins nos especificados:

#### INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 660/2006

##### Da Aplicação da Suspensão

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, **a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória** nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009 )

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009 )

O dispositivo normativo acima transcrito tem natureza interpretativa, esclarecendo que a suspensão das contribuições é obrigatória, e não uma mera faculdade de quem vende ou de quem compra. Eram comuns situações onde a venda ocorria com suspensão das contribuições, porém o vendedor deixava de consignar na nota fiscal que a venda havia sido com suspensão e muitas vezes o comprador entendia por bem tomar crédito integral, exatamente como no presente caso.

A partir de então ficou claro tanto para o Fisco quanto para os contribuintes que a suspensão é obrigatória, e que o simples “esquecimento” do emissor da nota fiscal nada mais é do que uma mera irregularidade formal, sem o condão de alterar a natureza jurídica da operação, uma vez que existem outros meios de verificar a real natureza da operação.

Nesse sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

#### **i) Acórdão nº 3201-005.721, Sessão de 25/09/2019.**

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

**A suspensão da incidência das contribuições**, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, **tem caráter obrigatório** e se aplica às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

#### **ii) Acórdão nº 3402-003.153, Sessão de 20/07/2016.**

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

**É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004** na operação de venda dos produtos a que este se refere, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

Além da análise jurídica, **a Autoridade Fazendária realizou uma verificação, por amostragem, das notas fiscais eletrônicas de compras, quando verificou que a grande maioria delas informa o PIS e a Cofins incidentes na operação como ZERO**, e ainda que, em algumas notas, consta a expressão “venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins”. No Anexo da Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, às fls. 28 a 107, foram juntados alguns exemplos destes documentos fiscais. Tal fato não foi rebatido no Recurso Voluntário e se tornou incontroverso neste processo.

O recorrente não pode alegar que ao adquirente dos produtos agropecuários não cabe investigar se o fornecedor (seja ou não uma cooperativa) adquiriu o produto da venda de cooperado ou não cooperado ou se excluiu ou não da base de cálculo as receitas auferidas com a venda de café. Qualquer empresa, ao realizar um contrato de fornecimento de mercadorias ou de prestação de serviços, precisa saber em que condições será pactuado tal contrato, quais serão seus custos, o que poderá ser obtido como créditos da não-cumulatividade, enfim, todas as informações necessárias à correta apuração dos tributos devidos, o que evidentemente deverá ser esclarecido quando das tratativas contratuais.

De qualquer sorte, mesmo que tivesse procedido com extrema desídia, **para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais**, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. **E, como visto, tais documentos não contem qualquer destaque das contribuições**, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo “Observações”. Com efeito, o que caracteriza tal fato não é esta indicação expressa e textual, mas sim se o tributo foi ou não recolhido.

O recorrente não pode se eximir do conhecimento da legislação. Sabia, ou deveria saber, que tais aquisições ocorreram sem o pagamento da contribuição, com todas as suas consequências tributárias, em especial, a impossibilidade de creditamento.

Analisando a legislação de regência da matéria, observa-se que a Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

No tocante à verificação sobre estarem presentes as condições para que a operação tenha sido beneficiada pela suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, a

Fiscalização realizou minuciosa análise, conforme consta da Informação Fiscal. Estas condições estão dispostas nos arts. 4º a 6º da Instrução Normativa SRF nº 660/2006:

Art.4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

**I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;**

**II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e**

**III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.**

§1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

a) nos capítulos 2 e 3, exceto os produtos vivos deste capítulo;

b) no capítulo 4;

c) nos códigos 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;

d) **nos capítulos 8 a 12**, 15 e 16;

e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00;

f) no capítulo 23; e

II - classificados no código 22.04, da NCM.

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

§ 2º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.

Art.6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

Parágrafo único. A operação de separação da polpa seca do grão de café, realizada pelo produtor rural, pessoa física ou jurídica, não descaracteriza o exercício cumulativo a que se refere o inciso II do caput.”

A Autoridade Tributária, após a referida análise, apresentou as seguintes conclusões:

50. Condições à serem cumpridas pela adquirente no caso SLC Alimentos:

Condições à serem cumpridas	Cumprimento ou não pela adquirente
Apurar imposto de renda com base no lucro real	Sim
Exercer Atividade Agroindustrial	Sim
Utilizar o produto agropecuário adquirido como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006	Sim

51. Condições à serem cumpridas pelos fornecedores:

Condições à serem cumpridas	Cumprimento ou não pelos fornecedores
Enquadrar-se na condição de cerealista ou exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária	Sim
Vender produto agropecuário a ser utilizado como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006	Sim

Foi constatado, assim, que, no caso da compra de arroz em casca pela empresa SLC alimentos estão presentes todos os requisitos para a ocorrência da suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins sempre que o produto adquirido for utilizado como insumo na fabricação dos produtos que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006. As aquisições de arroz em casca foram lançadas na Dacon na linha bens utilizados como insumos e constam do demonstrativo do contribuinte como compra comercial.

Nesse sentido, há inclusive decisão unânime do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) referente ao próprio contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 3003-000.101, prolatado em Sessão de 23/01/2019:

IX - Apuração de créditos calculados sobre aquisições de insumos sem suspensão do PIS/COFINS;

**A recorrente entende ter direito a calcular créditos básicos sobre as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas**, nos termos do art. 3º, II da Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, **alegando que tais operações não estavam sob o manto da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04** e na IN nº 660, porquanto não cumpriam com os requisitos exigidos pela legislação.

A Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos

insumos (art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art. 9º), *in verbis*:

(...)

Não obstante as disposições contidas nos §2º do art. 2º e §§1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa 660/2006, vigente à época dos fatos, quanto a necessidade da informação na Nota fiscal acerca da suspensão, trata-se, na verdade, de uma obrigação acessória do fornecedor, visando proporcionar melhor controle e operacionalização, mas, não, como regras impeditivas da suspensão prevista em lei.

Os requisitos exigidos no art. 4º da referida Instrução para a ocorrência da suspensão das contribuições são apenas os relacionados nos incisos I a III do referido artigo, que são meras repetições da regra legal.

E ainda, tal como ressalvado no acórdão recorrido, acrescente-se, “a IN SRF nº 660/2006 determina que tal informação deve constar da nota fiscal, entretanto não veda a venda com suspensão caso esta determinação não seja observada.”

Inclusive, ressalte-se que, inicialmente, sequer havia essa disposição na Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, o que reforça a ideia de que tais dispositivos vieram apenas no sentido de facilitar um controle, de facilitar, também, a operacionalização da regra (obrigatória) da suspensão, quando ocorre a subsunção dos fatos às regras.

Portanto, **no caso em questão, o relatório fiscal exaustivamente comprovou o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão das contribuições.** E, estando demonstrado pela fiscalização que as vendas do arroz em casca efetuadas à recorrente atendem aos requisitos para a aplicação da suspensão da incidência das contribuições previstas no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004, posto tratar-se de vendas de arroz com casca (código 1006.10 da NCM) para adquirentes pessoa jurídica agroindustrial tributada pelo lucro real, destinadas à produção de arroz de códigos 1006.20, 1006.30 e 1006.40 da NCM, de acordo com os arts. 4º, incisos I a III, e 6º, inciso I, da IN SRF 660/2006, à recorrente caberia, então, optar, ou não, pelo o crédito presumido, mas não caberia utilizar-se do crédito básico.

Em relação ao pedido alternativo do recorrente para que, não lhe sendo favorável o resultado deste julgamento possa, ao menos, creditar-se do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, a DRJ já havia se manifestado favoravelmente. Logo a presente questão não se encontra sob a jurisdição deste Conselho:

Entretanto, como bem ressaltou o relatório fiscal, há previsão legal, no caso das operações com arroz em casca, para que o interessado calcule crédito presumido sobre essas aquisições, nos termos do disposto no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, valor que poderá apenas ser deduzido dos débitos da própria contribuição.

Importante, ainda, destacar que embora a suspensão prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 seja obrigatória, o creditamento previsto no artigo 8º da mesma Lei é de caráter facultativo:

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...] destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, [...]”* (grifei)

Desta forma, sobre o pedido alternativo do contribuinte em relação ao registro de crédito presumido nas operações em comento, cabe apenas informar que existe tal direito ao crédito presumido. No caso, o interessado deve, ele próprio, calcular os

referidos créditos presumidos através dos procedimentos adequados. Inexiste a possibilidade para que tais créditos sejam apurados de ofício pela fiscalização, conforme sugere em seu pedido.

Com base neste entendimento a Turma decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação a este tópico específico.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator Designado

## Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Fernanda Vieira Kotzias, ousou dela discordar quanto: **(i)** à possibilidade de apurar créditos de PIS/Cofins em relação ao frete sobre aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa; e **(ii)** quanto à forma de utilização extemporânea dos créditos referentes a despesas com ativos imobilizado.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinadas aquisições do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual o conceito de insumos a ser utilizado e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto a este conceito.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, **datado de 22/02/2018**, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para **determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com:** água,

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, **considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**

O conceito de essencialidade e de relevância pode ser extraído do voto da Min. Regina Helena Costa, no julgamento deste mesmo REsp nº 1.221.170/PR, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator em sua decisão:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, **a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.**

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no **item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, **o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.**

(...)

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

(...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância** daqueles elementos na cadeia produtiva **impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.**

Logo, neste caso específico não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois **o frete com a aquisição de insumos é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente.** Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado

momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento. Logo, são despesas com logística de compra, que

Deve ser ressaltado que o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos** calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, **quando o ônus for suportado pelo vendedor**.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 15. **Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP** não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, **o disposto:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **nos incisos** VI, VII e **IX do caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 **do art. 3º desta Lei;** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Observe-se, da mesma forma, que a lei expressamente concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à evidência, que seu creditamento não está permitido. Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.** O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista: (i) situações em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos é maior que a normal, como nos casos de tributação concentrada ou monofásica, nos quais o valor do crédito

apurado será inclusive superior àquele que incidu sobre o frete; (ii) casos em que a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida, nos quais o valor do créditoapurado será inferior àquele que incidu sobre o frete; e (iii) casos em os insumos estão sendo tributados pelas contribuições à alíquota zero, ou são NT – não-tributados, ou possuem isenção, nos quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete correspondente.

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS:

**i) Recurso Especial nº 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 15/12/2016.**

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Aí, data vênua, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênua, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da**

**Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Especial deste mesmo contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão n.º 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos**. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento**.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS**:

**1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo** previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência:

**i) Acórdão n.º 9303-009.195, Sessão de 17/07/2019.**

Nos termos do REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos, assim como a interpretação dada a este pela Administração Tributária, veiculada no Parecer COSIT 05/2018, assente que:

a) o “critério da essencialidade diz com (...)

b) já o critério da relevância “é (...)

(...)

Contudo, em relação ao frete de aquisição de mercadorias (insumos) de produtos com alíquota zero é de ser provido o especial fazendário.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto, o recorrido aplicou o entendimento de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte.

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém, não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Contudo, não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

**ii) Acórdão n.º 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018.**

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos**

**bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.** Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.**

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Voluntário deste mesmo contribuinte (SLC ALIMENTOS S/A), conforme Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

Portanto da análise da legislação, verifica-se que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

**Quanto à forma de utilização extemporânea dos créditos referentes a despesas com ativos imobilizado**, narra a Autoridade Fazendária, na Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, que o contribuinte utilizou-se de créditos calculados sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado em desacordo com o que determina a legislação, posto que os valores lançados na Dacon do mês de Dezembro de 2011 referem-se a despesas incorridas em outros períodos que não o período objeto do pedido de ressarcimento, o que é vedado pela legislação que regula a matéria.

Segundo consta na Informação Fiscal, no caso em concreto pretende o contribuinte o desconto do crédito das contribuições referentes a aquisição de máquinas e equipamentos destinados a produção de bens e prestação de serviços em parcela única, entendendo estar amparado pelo inciso XII da Lei 11.774 de 2008 com a nova redação dada pela MP 511/2011 convertida na Lei nº 12.546 de 2011:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, **poderão optar pelo desconto dos créditos** da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **da seguinte forma**: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

**XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.** (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno; ou (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – na forma prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, no caso de importação. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 3º O regime de desconto de créditos no prazo de 12 (doze) meses continua aplicável aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir do mês de maio de 2008 e anteriormente a 3 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

Contudo, informa a Autoridade Fiscal que os bens listados foram adquiridos em datas anteriores ao mês de julho de 2012 o que torna inaplicável ao caso concreto esta regra. Questionada a respeito a representante do contribuinte alega que como os equipamentos adquiridos são para utilização em silos, e que os ditos silos somente foram concluídos em novembro de 2011 e que o creditamento só poderia se dar a partir daquela data por força do disposto no § 6º do art. 6º da Lei nº 10.488 de 2007:

Art. 6º **As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, **na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado**, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3º Para os efeitos do inciso I do § 2º deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

§ 4º Para os efeitos dos incisos II e III do § 2º deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

**§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.**

**§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra.**

Da leitura dos dispositivos invocados pelo recorrente, bem observou a Autoridade Tributária que o contribuinte utilizou-se de duas regras que jamais poderiam coexistir, pois uma diz respeito a aquisição de edificações e a outra de máquinas e equipamentos, ou seja, caso o crédito fosse oriundo de uma aquisição de edificação o crédito somente poderia ser descontado em 24 parcelas conforme regra do art. 6º da Lei nº 10.488/2007. Caso o crédito fosse oriundo da compra de máquinas e equipamentos, aplicaria-se a regra do art. 1º da Lei nº 11.774/2008, de acordo com a data de aquisição do bem.

**Tal fato, por si só, já invalida o argumento de defesa do recorrente. No entanto, além desse fato,** há que se ressaltar que a legislação do PIS/Pasep e da Cofins não prevê a utilização de créditos sobre bens do ativo imobilizado de forma acumulada em um único mês, seja qual for a regra aplicável para o cálculo dos valores destes.

O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

**§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os

dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a melhor interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), e não fazendo seu acúmulo para fins de realizar compensação com outros tributos.

Se assim fosse, tal regra deveria constar da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, ou possuir dispositivo autorizativo expresso, assim como o inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º **Na hipótese deste artigo**, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

**II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

O presente processo trata de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, o que só pode ser feito com o crédito acumulado no próprio trimestre. Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste trimestre poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, **cujá Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:**

#### **Lei nº 9.430/1996**

Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação** de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 12. **A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo**, podendo, **para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento**, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

**Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008**

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS) e **o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.**

(...)

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...)

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

(...)

**SEÇÃO III - DO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, **poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário**, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

(...)

Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...)

**§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:**

**I - referir-se a um único trimestre-calendário; e**

**II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário**, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

(...)

**SEÇÃO I - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE A COMPENSAÇÃO EFETUADA MEDIANTE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO**

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as

contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...)

### **SEÇÃO III - DA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 34.

(...)

#### **§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III do caput e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.**

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, **embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito**, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 34.

(...)

#### **§ 11. O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.**

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Nesse sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

**i) Acórdão n.º 9303-010.080, Sessão de 22/01/2020. CSRF.**

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO.  
APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

**ii) Acórdão n.º 9303-009.739, Sessão de 11/11/2019. CSRF.**

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

**iii) Acórdão n.º 9303-009.658, Sessão de 16/10/2019. CSRF.**

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(...)

II – energia elétrica de períodos anteriores.

O aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com energia elétrica está previsto no inc. III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Contudo, conforme consta expressamente do inc. II do § 1º, deste mesmo artigo, os créditos devem ser descontados sobre os gastos incorridos no mês em que a energia foi consumida.

O art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação:

(...)

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

(...)

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo no meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apuara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

(...)

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No presente caso, foram glosados créditos aproveitados indevidamente sobre custos/despesas com energia elétrica incorridos em meses anteriores, sem a devida retificação dos Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

**iv) Acórdão n.º 3302-007.885, Sessão de 16/12/2019.**

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES.  
COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

**v) Acórdão n.º 3401-007.091, Sessão de 19/11/2019.**

CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO.  
CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.

O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em Pedidos de Compensação/Ressarcimento específicos para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei n.º 9.430/96 confere à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008.

**vi) Acórdão n.º 3402-007.057, Sessão de 23/10/2019.**

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs e tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização. Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

(...)

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida.

**vii) Acórdão nº 3002-000.625, Sessão de 20/02/2019.****CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.**

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Estamos diante de matéria controversa, para a qual há decisões que defendem a necessidade de retificação de Dacon e DCTF para fins de tornar viável o aproveitamento do crédito extemporâneo, enquanto em outras prescinde-se dessa formalidade. De toda sorte, não creio que exista alguma decisão em que se aceite o crédito extemporâneo se o contribuinte não houver providenciado a prova da certeza e liquidez do que alega.

No nosso caso, desde a Manifestação de Inconformidade as alegações do contribuinte são apenas no sentido de ser possível o aproveitamento, sem qualquer providência no sentido de retificar as declarações ou de trazer provas da não utilização dessas despesas anteriormente, de modo que, ainda que se superasse a exigência de correção das declarações, faltaria a demonstração do direito que, como é cediço, é ônus do sujeito passivo nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação.

(...)

Em suma, nestes autos não foi providenciada a devida retificação das declarações pertinentes, nem trazida qualquer prova, devendo, por isso, ser mantida a glosa aos créditos extemporâneos.

A necessidade de retificação dos DACONS e DCTFs respectivos não é mera formalidade. O primeiro fator a exigir essa conduta é a óbvia possibilidade de que o contribuinte esteja pedindo o mesmo crédito 2 vezes, tanto no período original, quanto no período posterior, no qual esteja sendo feito o creditamento extemporâneo. Somente com o levantamento da base de cálculo de ambos os períodos seria possível realizar essa determinação, somado à demonstração de que, caso tivesse sido creditado no período correto, o valor extemporâneo:

i) não estaria prescrito;

ii) não teria sido consumido na própria escrita fiscal, no período correspondente entre a data em que o creditamento deveria ter sido feito e a data em que foi apresentado o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. Destacando que esta apuração é feita automaticamente pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, a partir, justamente, das informações extraídas dos DACONS e DCTFs, daí a necessidade de sua retificação, ou que o contribuinte refaça, manualmente, toda a apuração deste período.

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente, por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, ou manualmente, implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte

do contribuinte, pode consumir dias, etc., simplesmente pelo fato que o contribuinte não quis fazer as retificações devidas na forma determinada na legislação.

Em segundo lugar, como bem descrito na Informação Fiscal que embasa o Despacho Decisório, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. É preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

A possibilidade de compensação ou ressarcimento tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. Em síntese, as opções de compensação ou ressarcimento estão assim delineadas pela legislação:

i) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: dedução na escrita fiscal (crédito escritural);

ii) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;

iii) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como para os que tem custos vinculados a receita do mercado interno e externo simultaneamente). Tais disposições são encontradas de forma clara nas instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08 e IN RFB 1.300/12).

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-005.188, unânime nesta matéria, prolatado na Sessão de 31/01/2018:

Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

(...)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

(...)

Assim, na vigência do referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto.  
Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(documento assinado digitalmente)

**Lázaro Antônio Souza Soares**